

Część II

Czynniki kulturowe w rozwoju i harmonizacji rachunkowości

*Wioleta Bartniak, Marta Głowacka**

Wpływ czynników kulturowych na system rachunkowości kraju

Wprowadzenie

Rachunkowość jest systemem, kształtowanym przez wiele różnorodnych czynników. Powszechnie uważa się, że czynniki ekonomiczne są główną determinantą systemu rachunkowości, jednak to różnice kulturowe wydają się być najbardziej znaczące dla kształtowania rachunkowości i polityki społecznej danego kraju. Kultura państwa jest fundamentem kształtującym zachowanie danego społeczeństwa, władzy oraz systemu prawnego każdego kraju.

Celem rozdziału jest wskazanie różnic występujących w systemach rachunkowości w różnych częściach świata, wynikających z różnych czynników, w tym z różnic kulturowych.

1. Czynniki wpływające na model rachunkowości w poszczególnych krajach

Rachunkowość, jako „system informacyjny, służący użytkownikowi do podejmowania decyzji gospodarczych”¹, nazywana jest „językiem biznesu”, umożliwiającym porozumiewanie się uczestników życia gospodar-

* Studentki ze Studenckiego Koła Naukowego Rachunkowości SIGMA, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, ul. Matejki 22/26, 90-237 Łódź.

¹ A. Jarugowa, *Rachunkowość finansowa*, RAFiB, Łódź 1992, s. 8.

czego². W erze globalizacji powinna ona być uniwersalna, dlatego obecnie zauważalny jest coraz większy wpływ rozwiązań międzynarodowych na kształt sprawozdań finansowych i systemów rachunkowości w poszczególnych częściach świata. Istotną rolę w ujednolicaniu i harmonizacji rachunkowości na świecie pełnią Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Pomimo działań zmierzających do ujednolicenia systemu rachunkowości na świecie, nadal widoczne są różnice w sposobie prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzania sprawozdań finansowych, a nawet w samym podejściu do roli rachunkowości w przedsiębiorstwie i całym systemie gospodarczym.

Na różnorodność w systemie rachunkowości poszczególnych państw ma wpływ szereg czynników. Można podzielić je na dwie podstawowe kategorie³: kulturowe oraz wynikające z cech środowiska gospodarczego. Bardziej szczegółowy podział czynników determinujących kształt systemów rachunkowości przedstawia S. Zabłocka: „Na wieloaspektowy rozwój rachunkowości miały i nadal mają wpływ liczne czynniki, a wśród nich: historyczne, kulturowe, prawne, ekonomiczne, edukacyjne, fiskalne, własnościowe”⁴. Wszystkie wyżej wymienione czynniki mają duży wpływ na sposób kreowania rachunkowości w danym kraju, jednak kluczową rolę odgrywają aspekty kulturowe. Należy zauważyć, że „kultura, jako element tożsamości narodowej przejawia się w każdej aktywności człowieka, w tym w prawnej, politycznej, społecznej, ekonomicznej”⁵. Oznacza to, że kultura danej społeczności kształtuje inne czynniki, a w konsekwencji, w oddziałuje również na rachunkowość w danym kraju.

² Zob. szerz. E. Walińska (red.), *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 22.

³ Zob. szerz. K. Winiarska (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. Z o.o., Gdańsk 2009, s. 31.

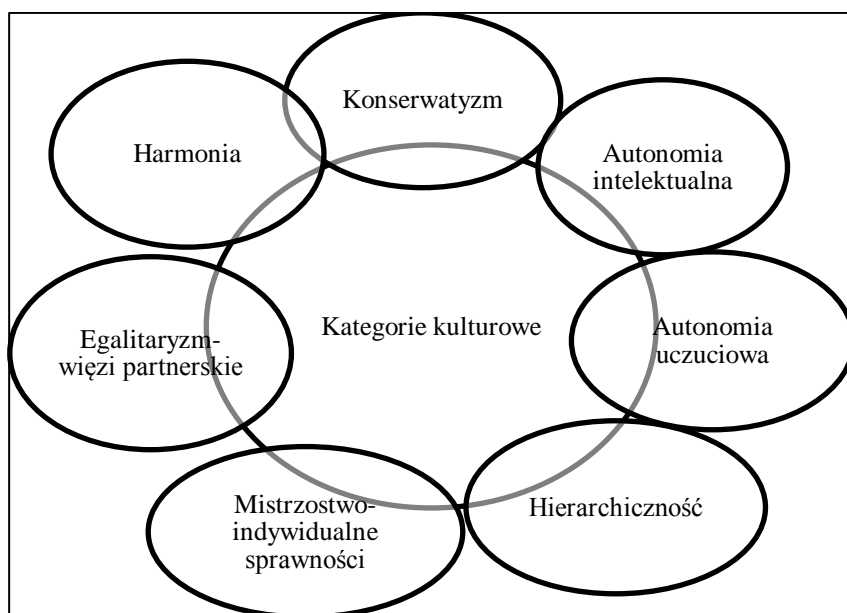
⁴ S. Zabłocka, *Czynniki determinujące rachunkowość w aspekcie międzynarodowym*, [w:] L. Bednarski, J. Gierusz (red.), *Rachunkowość Międzynarodowa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001, s. 18.

⁵ K. Koleśnik, *Wartości kulturowe, a kształt systemów rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 105.

2. Wpływ czynników kulturowych- kręgi kulturowe

Kultura danej społeczności opiera się na przyjętych przez nią zwyczajach, odzwierciedlających pewien wypracowany system norm i wartości. To właśnie różnice w systemie wartości poszczególnych społeczeństw decydują o istnieniu wielu odmiennych kręgów kulturowych. S. H. Schwartz wyróżnił siedem głównych uniwersalnych kategorii kulturowych⁶. Wyszczególnione kategorie przedstawia Wykres 1.

Wykres 1. Kategorie kulturowe



Źródło: opracowanie własne.

Zilustrowany powyżej podział stał się podstawą do dalszych badań aspektów międzykulturowych. Na przełomie lat 60. i 70. XX wieku

⁶ Zob. szerz. S.H. Schwartz, *Beyond individualism/collectivism: New cultural dimensions of values*, [w:] U. Kim, H. C. Triandis, C. Kagitcibasi, S.C. Choi, *Individualism and collectivism: Theory, method and applications*, Sage, Thousand Oaks, CA, 1994, za: A.C.W. Chui, A.E. Lloyd, C. C.Y. Kwok, *The Determinants of Capital Structure: Is National Culture a Missing Piece to the Puzzle?*, *Journal of International Business Studies*, nr 33, 2002, s. 99–127, podają za: K. Koleśnik, *Wartości kulturowe a kształt systemów rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 109.

G. Hofstede dokonał analizy zachowań pracowników korporacji w kilkunastu krajach świata⁷. Omawiając wyniki swoich badań G. Hofstede wyróżnia następujące wymiary (cechy) kulturowe:

- ✓ wskaźnik dystansu do władzy,
- ✓ wskaźnik indywidualizmu,
- ✓ wskaźnik męskości,
- ✓ wskaźnik unikania niepewności⁸.

Kategoria dystansu do władzy opisuje zgodę poszczególnych społeczeństw na różnice w dostępie do władzy. Grupy mogą akceptować hierarchiczność i ograniczony dostęp do władzy lub dążyć do wyrównywania praw różnych warstw społecznych. Niski wskaźnik dystansu do władzy wykazują kraje demokratyczne, do których zalicza się kraje nordyckie, bałtyckie, germańskie, Stany Zjednoczone i Wielką Brytanię. Wyższe wskaźniki są typowe dla krajów azjatyckich, wschodnioeuropejskich, łańskich, arabskich i afrykańskich.

Indywidualizm jest charakterystyczny dla społeczeństw, w których więzi między jednostkami są luźne. Jego przeciwieństwem jest kolektywizm, właściwy społeczeństwom, w których członkowie należą do silnych grup. Można zauważyć dużą zależność między poziomem zamożności kraju a stopniem indywidualizmu. Wysoki stopień indywidualizmu jest charakterystyczny dla krajów zamożnych. Istnieje również związek między wskaźnikami indywidualizmu i dystansu do władzy. Im większy wskaźnik dystansu do władzy, tym niższy wskaźnik indywidualizmu.

Wskaźnik męskości pokazuje odmiennosć ról płciowych. Kultury męskolinizowane charakteryzuje przede wszystkim wysoki poziom współzawodnictwa i ambicji, potrzeba władzy i materializm. Kultury feministyczne silnie akcentują istotność takich czynników, jak jakość życia i relacje. W kulturach męskich wyraźnie widoczne są różnice w rolach każdej z płci, natomiast w kulturach żeńskich różnice między tymi rolami są mniej widoczne, zarówno kobiety, jak i mężczyźni wyznają podobne wartości. Wskaźnik maskulinizacji nie zależy od stopnia zamożności kraju.

Czwarty wymiar kulturowy według G. Hofstede to wskaźnik unikania niepewności. Opisuje on sposób radzenia sobie przez jednostki z niepew-

⁷ M. Czerwonka, *Charakterystyka Wskaźników Modelu Kulturowego Hofstede*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2015, s. 5.

⁸ *Ibidem*, s. 5.

nością wynikającą z nowych sytuacji. Przejawia się on poprzez próby zwiększenia przewidywalności przyszłych zdarzeń. Wzrost przewidywalności jest możliwy dzięki regulacjom prawa, przepisów, zwyczajów społeczności.

Wyniki badań G. Hofstede były podstawą do dalszych analiz w zakresie różnic w kręgach kulturowych oraz ich wpływu na inne dziedziny naukowe. Powiązania pomiędzy czynnikami kulturowymi a rachunkowością opisał S.J. Gray. Zaproponował on cztery cechy rachunkowości, mogące w zależności od otoczenia przybierać skrajne formy. Należą do nich⁹: profesjonalizm kontra kontrola prawna, ujednolicenie kontra elastyczność, konserwatyzm kontra optymizm, poufność kontra jawność. S. J. Gray połączył zidentyfikowane przez G. Hofstede cechy kulturowe z samodzielnie wyróżnionymi wartościami rachunkowości. Zależności pomiędzy wymiarami kulturowymi a cechami rachunkowości przedstawione zostały w Tabeli 1.

Tabela 1. Zależności między wymiarami kulturowymi a cechami rachunkowości

Lp.	Wartości rachunkowości zidentyfikowane przez S. J. Graya	Wymiary kulturowe zidentyfikowane przez G. Hofstede			
		Dystans do władzy	Indywidualizm - kolektywizm	Męskość – kobiecość	Unikanie niepewności
1.	Profesjonalizm	dążenie do równego podziału władzy	silny indywidualizm	nie zidentyfikowano	slaby sprzeciw wobec stanu niepewności
	Kontrola ustawowa	akceptowanie hierarchicznej struktury władzy	silny kolektywizm	nie zidentyfikowano	silny sprzeciw wobec stanu niepewności
2.	Ujednolicenie	akceptowanie hierarchicznej struktury władzy	silny kolektywizm	nie zidentyfikowano	silny sprzeciw wobec stanu niepewności
	Elastyczność	dążenie do równego podziału władzy	silny indywidualizm	nie zidentyfikowano	slaby sprzeciw wobec stanu niepewności
3.	Konserwatyzm	nie zidentyfikowano	silny kolektywizm	kultury męskie	silny sprzeciw wobec stanu niepewności
	Optymizm	nie zidentyfikowano	silny indywidualizm	kultury kobiece	slaby sprzeciw wobec stanu niepewności
4.	Poufność	akceptowanie hierarchicznej struktury władzy	silny kolektywizm	kultury męskie	silny sprzeciw wobec stanu niepewności
	Jawność	dążenie do równego podziału władzy	silny indywidualizm	kultury kobiece	slaby sprzeciw wobec stanu niepewności

Źródło: K. Koleśnik, *Wartości kulturowe a kształt systemów rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 128.

⁹ S. J. Gray, *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, Abacus 24, 1988, s. 1–15., podają za: K. Koleśnik, *Wartości kulturowe a kształt systemów rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 125.

Na podstawie badań G. Hofstede i S. H. Schwartz, S. J. Gray wyróżnił następujące grupy krajów o zbliżonych cechach społeczno-kulturowych i podobnych systemach rachunkowości¹⁰:

- ✓ kraje anglosaskie (np. Australia, Kanada, Irlandia, Nowa Zelandia, Wielka Brytania, USA),
- ✓ kraje skandynawskie (np. Szwecja, Dania, Norwegia),
- ✓ kraje azjatyckie kolonialne (Hongkong, Singapur),
- ✓ kraje afrykańskie,
- ✓ kraje romańskie wysoko rozwinięte (np. Argentyna, Brazylia, Hiszpania, Włochy),
- ✓ kraje romańskie słabo rozwinięte (np. Kolumbia, Ekwador, Meksyk, Salwador),
- ✓ kraje azjatyckie wysoko rozwinięte (Japonia),
- ✓ kraje azjatyckie słabo rozwinięte (Indonezja, Pakistan, Indie),
- ✓ kraje Bliskiego Wschodu (kraje arabskie, Iran, Turcja),
- ✓ kraje germańskie (np. Austria, Niemcy, Szwajcaria).

Kraje należące do kręgu skandynawskiego i anglosaskiego wykazują tendencję do elastyczności i zawodowstwa w ustalaniu standardów. Są skłonne do optymizmu i ujawniania informacji o działalności przedsiębiorstwa, w przeciwieństwie do krajów azjatyckich i mniej rozwiniętych krajów romańskich, które opierają się na jednolitym podejściu do ustalania zasad rachunkowości i regulacjach prawnych. Kraje te preferują dyskrecję, a w konsekwencji ograniczenie ujawniania informacji. Kraje germańskie i bardziej rozwinięte kraje romańskie charakteryzują się tendencją do autonomicznej regulacji rachunkowości, której dokonują profesjonalne instytucje. Są skłonne do dyskrecji w większym stopniu niż kraje anglosaskie i skandynawskie, są także bardziej konserwatywne. Poniżej przedstawiono krótką charakterystykę systemów rachunkowości Niemiec, Danii i Włoch.

¹⁰ L. H. Radebaugh, S. J. Gray, *International Accounting and International Enterprises*, Wiley, New York, 2001, s. 47, [w]: T. Douplik, H. Perera, *International accounting*, McGraw-Hill Irwin, Boston, 2009, s. 42, podaje za: K. Koleśnik, *Wartości kulturowe, a kształt systemów rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 130.

3. Opis wybranych systemów rachunkowości w krajach należących do różnych grup

a. Niemcy

Niemcy są przedstawicielem krajów germańskich, których model polityki socjalnej jest prowadzony w sposób konserwatywny (wzorowany jest na tradycyjnym modelu XIX-wiecznych Niemiec, stworzonym i zapoczątkowanym przez Otto von Bismarcka).

W Niemczech obecność państwa w sferze socjalnej jest dopuszczalna, ale tylko w takich granicach, aby nie zakłócać gospodarki rynkowej i nie spowalniać rozwoju gospodarczego¹¹.

Na zabezpieczenia społeczne w Niemczech składają się cztery rodzaje ubezpieczeń: chorobowe, emerytalne, od nieszczęśliwych wypadków oraz na wypadek bezrobocia, z których ubezpieczenia chorobowe, emerytalne i na wypadek bezrobocia są obowiązkowe. Świadczenia emerytalne wynoszą 45% średniego wynagrodzenia i są najwyższe w Europie.

Służba zdrowia jest głównie prywatna i kosztowna, ale również powszechnie dostępna ze względu na ubezpieczenia chorobowe i kasy chorych, które refundują koszty leczenia.

Na oświatę w Niemczech przeznaczają się 4,7% PKB. Szkoły są zarządzane przez Landy, dlatego polityka oświatowa może nieznacznie różnić się pomiędzy poszczególnymi Landami.

Obowiązek szkolny trwa do 15 roku życia, czyli przez 9 lat. Potem do wyboru dostępne są 3 rodzaje szkół:

- ✓ szkoły realne (Realschulen),
- ✓ gimnazja (Gymnasien),
- ✓ szkoły całkowite (Gesamtschulen)¹².

Ramy prawne rachunkowości w Niemczech istnieją od dawna, są one wyrażone szczegółowymi przepisami prawa handlowego i podatkowego.

„W Niemczech podstawowymi aktami prawnymi regulującymi rachunkowość są:

- ✓ kodeks handlowy (Handelsgesetzbuch – HGB),
- ✓ ordynacja podatkowa (Abgabeordnung – AO)”¹³.

¹¹ <http://uniaeuropejska.org/modele-europejskiej-polityki-spoecznej/> [dostęp: 13.02.2017.]

¹² <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/Niemcy--spoleczna;4574867.html> [dostęp: 13.02.2017].

Według obu aktów prawnych do prowadzenia ksiąg rachunkowych zobowiązani są przedsiębiorcy (*Vollkaufmann*). AO dotyczy również innych podmiotów gospodarczych np.: stowarzyszeń prowadzących działalność gospodarczą (*Formkaufmann*), rzemieślników i drobnych przedsiębiorców (*Minderkaufmann*).

Regulacja zasad poprawnej rachunkowości i Kodeksu handlowego mówi, że każdy przedsiębiorca zobowiązany jest do prowadzenia od początku funkcjonowania działalności gospodarczej ksiąg rachunkowych¹⁴.

„Na zakończenie każdego roku obrotowego musi:

- ✓ przeprowadzić inwentaryzację,
- ✓ rozliczyć inwentaryzację,
- ✓ sporządzić bilans lub ustalić wynik finansowy w formie uproszczonej”¹⁵.

Rachunkowość niemiecką kształtują przede wszystkim dwie instytucje. Pierwszą instytucją jest Instytut Rewidentów (*Instituiet der Wirtschaftsprufer*), jego zadaniem jest wydawanie opinii dotyczących sprawozdawczości, drugą Rada Rachunkowości Finansowej (*Deutscher Rechnungslegungsrat*) funkcjonująca przy Ministerstwie Sprawiedliwości.

Małe i średnie spółki kapitałowe obowiązują reguły uproszczonego bilansu. Rachunek zysków i strat można sporządzić wybierając układ porównawczy lub układ kalkulacyjny.

Większość spółek kapitałowych wybiera układ porównawczy; wynika to z faktu, iż do roku 1986 tylko ten wariant był prawnie dopuszczalny.

b. Dania

Dania należy do kręgu krajów skandynawskich, które „charakteryzuje największa ingerencja państwa w sferę polityki społecznej”¹⁶. Gospodarki krajów Skandynawii z jednej strony charakteryzują się wysokimi transferami socjalnymi, z drugiej plasują się na najwyższych pozycjach w rankingach gospodarek wolnorynkowych. Dania definiowana jest jako „państwo

¹³ K. Winiarska (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2009, s. 69.

¹⁴ K. Winiarska (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2009, s. 69.

¹⁵ Ibidem, s. 70.

¹⁶ M. Karapuda, *Modele europejskiej polityki społecznej*, <http://uniaeuropejska.org/modele-europejskiej-polityki-spolecznej/> [dostęp: 13.02.2017].

opiekuńcze”, z wysokimi stawkami podatkowymi oraz opieką socjalną. Jednak wolnorynkowy charakter jej gospodarki nie pozwala utożsamiać Danii z krajami socjalistycznymi. Przykładem małej ingerencji państwa w rynek są przepisy dotyczące kredytów. To właśnie duński rynek kredytowy jest jednym z najmniej uregulowanych na świecie. Podobnie wygląda sytuacja z rynkiem pracy. Jest on bardzo elastyczny, przepisy prawa określają najważniejsze kwestie, nie istnieje także określona przez prawo płaca minimalna. W odniesieniu do rynku pracy należy zauważyć, że model stosowany w Danii zawiera trzy elementy: bardzo elastyczny rynek pracy, aktywną politykę rynku pracy i hojny system socjalny¹⁷.

Do podstawowych aktów prawnych, regulujących duńską rachunkowość należą: Ustawa o rachunkowości z 1998 r. oraz Ustawa o sprawozdawczości finansowej z 2001 r. Ustawa o rachunkowości zawiera definicje podstawowych pojęć oraz wskazówki dotyczące organizacji rachunkowości, prowadzenia ewidencji gospodarczej i dokumentacji księgowej¹⁸.

Charakterystyczną cechą duńskiej rachunkowości jest jej plan kont, odpowiadający w pierwszej kolejności strukturze rachunku zysków i strat, a w dalszej części strukturze bilansu. Z tego powodu, pierwszą grupą kont są przychody ze sprzedaży, następnie koszty, rozbite na sześć grup, a dopiero w dalszej części aktywa, kapitały i zobowiązania.

Ustawa o sprawozdawczości finansowej zawiera przepisy dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych dla poszczególnych klas, na które podzielone są przedsiębiorstwa. Wyróżnia się następujące klasy¹⁹:

- ✓ Klasa A – przedsiębiorstwa będące własnością osób fizycznych, prowadzące rachunkowość wyłącznie w celach rozliczeń podatkowych; sprawozdania finansowe są dla nich fakultatywne;
- ✓ Klasa B – przedsiębiorstwa publiczne i prywatne spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki komandytowe, zatrudniające do 50 pracowników, których suma aktywów nie przekracza 36 mln koron duńskich

¹⁷ D. Lang, *Duński model elastycznego bezpieczeństwa (flexicurity) Wzór do naśladowania?*, s. 5.

www.ips.uw.edu.pl/rszarf/pdf/lang.pdf#search=%22wska%C5%BAnik%20ustawodawstwa%20 [dostęp: 13.02.2017].

¹⁸ A. Judkowiak, *Rachunkowość w Danii*, [w:] K. Winiarska (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2009, s. 112.

¹⁹ *Ibidem*, s. 112.

i obrót netto do 72 mln koron, mają obowiązek sporządzać bilans, rachunek zysków i strat, informację dodatkową oraz zestawienie zmian w kapitale własnym;

- ✓ Klasa C – przedsiębiorstwa publiczne i spółki prywatne z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki komandytowe, przekraczające kryteria charakterystyczne dla spółek grupy B – mają one takie same obowiązki dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych;
- ✓ Klasa D – do tej klasy należą spółki akcyjne, od których wymaga się przygotowania bilansu, rachunku zysków i strat, informacji dodatkowej, sprawozdania z działalności zarządu, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale własnym.

Ustawa o rachunkowości wskazuje jedynie układ bilansu i rachunku zysków i strat. Forma pozostałych sprawozdań jest dowolna, w ustawie zapisano jedynie ogólnie pojemność informacyjną tych elementów.

c. Włochy

Pod względem polityki społecznej ten kraj kwalifikujemy do modelu śródziemnomorskiego. We Włoszech dużą rolę odgrywa Kościół, przez co państwo wykazuje dużą aktywność w działalności charytatywnej i opiekuńczej²⁰.

Zabezpieczenie społeczne we Włoszech obejmuje emerytury, zasiłki dla bezrobotnych, zasiłki chorobowe i rodzinne, funkcjonuje również instytucja wypłacająca odszkodowania za wypadki przy pracy. Ubezpieczenia społeczne pochłaniają ok. 17% wydatków budżetowych.

Opieka zdrowotna we Włoszech w podstawowym wymiarze jest bezpłatna dla wszystkich obywateli. Pobierane są minimalne opłaty za leki, badania analityczne i pobyt w szpitalu, równoległe do bezpłatnej służby zdrowia istnieje rozwinięte leczenie prywatne. Nakłady na służbę zdrowia stanowią ok. 7,5% ogółu wydatków budżetowych. Nauka jest obowiązkowa dla dzieci w wieku 6–14 lat oraz bezpłatna.

²⁰ <http://uniaeuropejska.org/modele-europejskiej-polityki-spoecznej/> [dostęp: 13.02.2017]

Wszystkie szkoły mają jednolity program nauczania opracowany przez Ministerstwo Edukacji. Uczniowie w trakcie cyklu nauczania uczęszczają do następujących szkół:

- ✓ 5-letnia szkoła podstawowa (*scuolaelementare*),
- ✓ 3-letnia szkoła średnia I stopnia (*scuola media unificata*),
- ✓ szkoła średnia II stopnia (od 2,5 do 5 lat, różny profil szkół)²¹.

Włochy uznawane są za kolebkę współczesnej księgowości. Rachunkowość opiera się na zasadach zawartych w:

- ✓ Kodeksie Cywilnym (*Codice Civile*),
- ✓ standardach rachunkowości,
- ✓ polityce podatkowej państwa.

Sprawozdania finansowe, elementy bilansu oraz jego zawartość, elementy rachunku zysków i strat oraz jego zawartość, uznawanie przychodów i kosztów oraz wpływów i wydatków, sporządzanie not objaśniających i ich zawartość oraz sprawozdania z działalności zarządu i całość sprawozdań finansowych są regulowane przepisami prawa.

Egzekwowaniem i stanowieniem prawa zajmują się dwie organizacje:

- ✓ Krajowa Organizacja Ekspertów Księgowych (*Consiglio Nazionale dei Ragionieri* – CNR),
- ✓ Krajowe Stowarzyszenie Ekspertów Ekonomiczno – Handlowych (*Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti* – CNDC)²².

Głównymi cechami włoskiej rachunkowości są:

- ✓ bezpieczeństwo obrotu gospodarczego,
- ✓ istotna rola kredytodawców,
- ✓ oddziaływanie prawa podatkowego i Kodeksu handlowego na rachunkowość,
- ✓ stosowanie zasady ostrożności.

Przedsiębiorca prowadzący księgowość zobowiązany jest do posiadania urządzeń księgowych, tj. księgi głównej, protokołu inwentaryzacji, rejestrów VAT oraz listy płac²³, ponadto spółki akcyjne i z ograniczoną odpowiedzialnością obciążeni są dodatkowymi urządzeniami księgowymi,

²¹ <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/Wlochy-Polityka-spoleczna;4575730.html>, [dostęp: 13.02.2017].

²² L. Bednarski, J. Gierusz (red.), *Rachunkowość Międzynarodowa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001, s. 64.

²³ Por. J. J. Olszewski, *Polsko-włoski przedsiębiorca*, Rzeczpospolita, Dobra Firma, 2002, podaję za: K. Winiarska (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr sp. z o.o., Gdańsk 2009, s. 39.

tj. rejestrami protokołów z posiedzeń udziałowców lub akcjonariuszy, rejestrem obligacji oraz protokołami z posiedzeń komisji rewizyjnych. Okres przechowywania wyżej wymienionych instrumentów to dziesięć lat od daty ostatniego zapisu²⁴.

Zakończenie

Rachunkowość kształtowana jest przez szereg różnorodnych czynników. Znaczącą rolę w jej rozwoju odrywały i nadal odgrywają czynniki kulturowe. Pomimo dążeń do ujednolicania zasad rachunkowości na świecie, nadal widoczne są różnice wynikające z uwarunkowań społecznych. Żeby zrozumieć rachunkowość danego państwa, trzeba poznać jego kulturę i sposób budowania relacji społecznych. Państwa, w zależności od predyspozycji i oczekiwań, budują różne modele gospodarcze i społeczne, a co za tym idzie różnorodne systemy rachunkowości. Analizując rachunkowość danego państwa, warto przyjrzeć się jego systemowi podatkowemu, wpływowi prawa na gospodarkę, poziomowi regulowania zagadnień społecznych i gospodarczych przez władzę. Omówione przykłady krajów należących do różnych kręgów kulturowych wskazują na niewielkie różnice w systemie rachunkowości na poziomie sprawozdawczości, pomimo widocznych różnic, dotyczących oczekiwań obywateli, co do regulowania zasad życia społecznego. Różnice dotyczą w większym stopniu całego systemu gospodarczego i podatkowego, mają mniejszy wpływ na strukturę sprawozdania finansowego, które w analizowanych przypadkach wykazuje podobieństwa do rozwiązań proponowanych przez Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

Bibliografia

- Bednarski L., Gierusz J. (red.), *Rachunkowość Międzynarodowa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001.
- Chui A. C. W., Lloyd A. E., Kwok C. C. Y., *The Determinants of Capital Structure: Is National Culture a Missing Piece to the Puzzle?*, *Journal of International Business Studies*, nr 33, 2002.

²⁴ K. Winiarska (red.), *Rachunkowość międzynarodowa*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr sp. z o.o., Gdańsk 2009, s. 87–88.

- Czerwonka M., *Charakterystyka Wskaźników Modelu Kulturowego Hofstede, O nowy ład finansowy w Polsce. Rekomendacje dla animatorów życia gospodarczego*. Opracowanie naukowe z serii Przedsiębiorczość, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2015.
- Doupnik T., Perera H., *International accounting*, McGraw-Hill Irwin, Boston 2009.
- Gray S. J., *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, Abacus 24, 1988.
- Jarugowa A., *Rachunkowość finansowa*, RAFiB, Łódź 1992.
- Koleśnik K., *Wartości kulturowe, a kształt systemów rachunkowości*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.
- Olszewski J.J., *Polsko-włoski przedsiębiorca*, Rzeczpospolita, Dobra Firma, 2002.
- Kim U., Triandis H. C., Kagitcibasi C., Choi, S. C. *Individualism and collectivism: Theory, method and applications*, Sage, Thousand Oaks, CA 1994.
- Lang D. *Duński model elastycznego bezpieczeństwa (flexicurity.) Wzór do naśladowania?*, s. 5.
- Walińska E., *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014.
- Winiarska K., *Rachunkowość międzynarodowa*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr sp. z o.o., Gdańsk 2009
- <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/Niemcy--spoleczna;4574867.html> [dostęp: 13.02.2017].
- <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/Wlochy-Polityka-spoleczna;4575730.html> [dostęp: 13.02.2017].
- <http://uniaeuropejska.org/modele-europejskiej-polityki-spolecznej/> [dostęp: 13.02.2017].